



# Résumé des Recherches

Numéro 14 – Décembre 2016

## Améliorer la résolution des litiges fiscaux internationaux

Résumé du document de travail 55 de Sol Picciotto

### Que sont les litiges fiscaux internationaux ?

Officiellement, les litiges fiscaux internationaux ont lieu entre les autorités fiscales de deux pays. Ils résultent des différences d'interprétation des dispositions d'un traité fiscal entre les deux pays. Cependant, ils affectent principalement les contribuables ayant des activités économiques transfrontalières, généralement des sociétés transnationales (STN). Les traités fiscaux sont normalement incorporés dans la loi nationale, donc les contribuables peuvent aller devant le tribunal s'ils sont en désaccord avec la façon dont le règlement d'un traité est appliqué. Mais les traités fiscaux leur donnent également le droit de porter plainte auprès des autorités compétentes au sein de l'administration fiscale nationale concernée. Les autorités compétentes sont obligées soit de résoudre le problème, soit, selon la procédure d'accord mutuel (MAP), de s'entretenir avec les autorités compétentes dans le pays partenaire du traité. Dans le cadre de la MAP, les autorités compétentes doivent «s'efforcer» de résoudre le problème - mais ne sont pas obligées de le faire. La MAP est totalement secrète. Même l'existence d'une plainte n'est pas rendue publique. Les conseillers fiscaux préfèrent la MAP aux procès qui sont généralement publics. Mais ils se plaignent que la MAP prend trop de temps, et ne garantit pas un résultat. Ils demandent depuis longtemps que les différends non résolus soient soumis à un arbitrage exécutoire.

### L'augmentation des litiges

Depuis 2006, le nombre de nouveaux cas de MAP a doublé et le nombre de cas en cours a plus que doublé. Les cas sont plus longs à résoudre. Il semble que la plupart des cas concerne l'affectation des bénéfices des STN entre différentes juridictions fiscales. Un traité entre les États membres de l'UE a, depuis 1995, demandé que les dossiers de prix de transfert qui restent non résolus au-delà de deux ans soient référés à une commission d'experts et de représentants de chaque autorité fiscale. La commission émet un avis motivé qui ne peut être publié qu'avec l'accord des parties concernées. Aucun de ces avis n'a jamais été publié et, en réalité, moins d'une demi-douzaine d'affaires ont été renvoyées devant une commission. L'effet principal a été de faire pression sur les autorités en charge pour qu'elles résolvent les cas dans le délai de deux ans.

Depuis dix ans, les États-Unis ont introduit une autre forme d'arbitrage, pour les cas avec le Canada et l'Allemagne, pour les litiges non résolus dans le même délai de deux ans. Selon cette procédure de «baseball» ou de « forme abrégée », les arbitres ne donnent pas leur opinion indépendante, mais doivent choisir parmi les dernières meilleures offres déposées par les parties en litige. Les décisions ne doivent pas être publiées, ou même citées dans des cas ultérieurs. Environ dix arbitrages ont eu lieu à ce jour.

“ Le but devrait être de minimiser les conflits en rendant les règles plus faciles à appliquer et plus claires. ”

Aucune de ces procédures n'a ralenti l'augmentation du nombre de cas ou du temps pris pour les résoudre. L'arbitrage a été inclus dans la convention cadre de l'OCDE (2007) et en option dans le modèle de l'ONU (2011). Plus de 200 traités, dont certains avec des pays en développement, incluent maintenant une forme d'arbitrage. Un problème clé est de savoir qui peut déclencher un arbitrage. Selon quatre des traités des pays en développement, le contribuable peut exiger l'arbitrage si les autorités compétentes ne trouvent pas d'accord, de la même façon que dans le modèle de l'OCDE. Les autres traités exigent le consentement de l'une ou des deux autorités compétentes. Cependant, les pays en développement ont eu peu de cas de MAP, et la plupart ont rejeté l'arbitrage obligatoire. Leur expérience d'arbitrages sur des investissements internationaux, dont certains impliquaient des questions d'ordre fiscal, a été décourageante.

## Causes et solutions

La plupart des litiges concernent l'affectation des bénéfices des STN, et la multiplication des litiges s'est produite parallèlement au renforcement de l'application des règles de prix de transfert. Les pays en développement ont introduit les règles des prix de transfert et améliorent maintenant leur application. Par conséquent, les STN craignent qu'il y ait plus de différends. Cette peur peut être justifiée, car les directives de l'OCDE en matière de prix de transfert sont complexes et manquent de clarté. Elles exigent des fonctionnaires fiscaux qu'ils identifient les fonctions de chaque partie de la STN, en analysant son modèle d'entreprise. Cela nécessite des connaissances spécialisées et implique des jugements discrétionnaires et subjectifs. Après avoir introduit, en 2001, les règles sur les prix de transferts sur la base des principes directeurs de l'OCDE, l'Inde a vu une augmentation rapide des litiges. En 2012, l'arriéré s'élevait à plus de 3 000 affaires devant les tribunaux fiscaux. L'Inde ne publie pas les données MAP, mais un conflit entre les autorités américaines et indiennes est devenu public, ce qui a entraîné le remplacement du responsable indien en 2013. En janvier 2015, les deux autorités compétentes ont signé un accord-cadre destiné à faciliter la résolution de quelques 200 cas. Une année plus tard, environ la moitié avait été déclarée comme

résolue. En revanche, le Brésil a connu peu de contentieux et peu de réclamations à la MAP en utilisant des marges fixes pour la tarification des prix de transfert, faciles à administrer mais considérées comme peu orthodoxes par l'OCDE. Le projet G20 / OCDE sur l'érosion de la base et le transfert de bénéfices (BEPS) a recommandé que les officiers fiscaux nationaux en charge de la MAP soient tenus à l'écart du personnel de contrôle fiscal de première ligne et prennent des décisions autonomes. Cela semble difficile pour les autorités fiscales qui manquent déjà des ressources suffisantes, en particulier dans les pays en développement. Les propositions visent à renforcer la communauté internationale des spécialistes de la MAP. Elle comprend le secteur privé des conseillers fiscaux, dont beaucoup sont d'anciens fonctionnaires, et est dominée par des experts des pays de l'OCDE. Les arbitres sont issus de cette communauté, et rejettent les interprétations qu'elle considérerait comme peu orthodoxes. La surveillance par des pairs renforcerait cette culture et le secret serait conservé, malgré une suspicion du public sur de potentiels arrangements internes.

## Une meilleure stratégie

Le but devrait être de minimiser les conflits en rendant les règles plus faciles à appliquer et plus claires. La MAP devrait être utilisée pour accepter des interprétations générales pouvant être publiées, traitant non seulement des réclamations des contribuables en cas de double imposition, mais aussi des questions de double non-imposition, qui sont particulièrement importantes en cette période de changement. L'accord-cadre entre L'Inde et les États-Unis a été un succès, mais aurait eu un plus grand impact s'il avait été publié. Par ailleurs, la publication des résultats de cas concrets de MAP fournirait des conseils aux autres contribuables, aiderait à s'assurer que les cas similaires soient traités de la même façon, et rassurerait un public plus large sur l'équité des décisions prises. Les réformes devraient avoir pour but de répartir les bénéfices des groupes de STN sur la base de facteurs clairs et quantifiables qui reflètent les activités et valeurs économiques réelles créées dans chaque pays. Cela réduirait le nombre de conflits tout en garantissant que les différends qui se produisent soient tranchés de manière transparente, équitable et cohérente.

## Bibliographie

Picciotto, Sol (2016), 'International Tax Disputes: Between Supranational Administration and Adjudication', ICTD Working Paper 55. Brighton: August

## Crédits

Ce papier a été écrit par **Sol Picciotto**. Sol Picciotto a enseigné à l'université de Dar es Salaam (1964-1968), Warwick (1968-1992) et Lancaster (1992-2007), où il est à présent professeur émérite. Il est l'auteur de *International Business Taxation* (1992) et de *Regulating Global Corporate Capitalism* (2011), de plusieurs livres co-écrits ainsi que de nombreux articles sur le droit des affaires et la réglementation de l'économie au niveau international, ainsi que sur la théorie des États. Il est coordinateur du groupe de suivi BEPS et membre principal de l'ICTD avec lequel il conduit des recherches sur la taxe internationale.

L'ICTD est financé avec l'aide britannique du gouvernement britannique et de la Fondation Bill & Melinda Gates; cependant, les vues exprimées ici ne reflètent pas nécessairement les politiques officielles des gouvernements du Royaume-Uni. Les lecteurs sont invités à citer et à reproduire le contenu de la série. En contrepartie, l'ICTD demande à être dûment citée et ces citations doivent être référencées comme ci-dessus.

Traduit en Français par Cyrielle Havard-Bourdais.



L'ICTD est basé à l'Institut of Development Studies, Brighton BN1 9RE UK.

© ICTD 2016